

## Trabajo Fin de Máster

“Los supuestos de inconstitucionalidad de la  
plusvalía municipal”

Autora

Dña. Sofía Huguet Huguet

Directora

Dña. LUCÍA MARÍA MOLINOS RUBIO

Facultad de Derecho  
2017-2018

## ÍNDICE

<b>ÍNDICE</b>	<b>1</b>
<b>-1- LISTADO DE ABREVIATURAS</b>	<b>2</b>
<b>-2- INTRODUCCIÓN</b>	<b>3</b>
2.1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE MÁSTER	3
2.2 RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS	3
2.3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO	4
<b>-3- DESARROLLO DEL TRABAJO</b>	<b>5</b>
3.1.- SUPUESTO DE HECHO: PRIMERA TOMA DE CONTACTO	5
<b>3.2.- MARCO NORMATIVO DEL SUPUESTO PLANTEADO</b>	<b>6</b>
3.3.- ANÁLISIS DEL SUPUESTO	7
3.4.- PROBLEMÁTICA ENTORNO A LA DELIMITACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE	8
3.4.1. EL INCREMENTO DE VALOR DEL TERRENO	8
3.4.2 EL VALOR DEL TERRENO A EFECTOS DEL IMPUESTO	9
3.4.3 EL CRITERIO OBJETIVO PARA SU CUANTIFICACIÓN	10
3.4.4 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA	12
3.4.5 EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD DE LOS TRIBUTOS COMO LÍMITE A LA EXPRESIÓN DE CAPACIDAD ECONÓMICA	14
3.4.6. LOS MEDIOS DE PRUEBA ADMITIDOS	16
3.5.- CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE APLICACIÓN.	17
3.5.1. POSTURA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL	17
3.5.2 POSTURAS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA	19
3.5.3 UNIFICACIÓN DE CRITERIO EFECTUADA POR EL TRIBUNAL SUPREMO	20
3.6.- REUNIÓN CON LOS INTERESADOS PARA LA EXPOSICIÓN DE LAS POSIBILIDADES DE ÉXITO SOBRE LA CUESTIÓN PLANTEADA	21
3.7.- TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO EN VÍA ADMINISTRATIVA	25
3.8.- SOLUCIÓN FINAL EN VÍA ADMINISTRATIVA	27
3.9.- SOLUCIÓN EN VÍA JUDICIAL	28
3.10.- DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS	29
<b>-4- CONCLUSIONES</b>	<b>31</b>
<b>-5- BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>35</b>
5.1. REVISTAS	35
5.2. LIBROS	35
<b>-6- ANEXOS</b>	<b>36</b>
ANEXO I Y II	36
ANEXO III	36
ANEXO IV	36
ANEXO V	36
ANEXO VI	36
ANEXO VII	36
ANEXO VIII	36

**-1- LISTADO DE ABREVIATURAS**

**C.E.** Constitución Española

**TRLRHL.** Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales

**LGT.** Ley General Tributaria

**IIVTNU.** Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

**IBI.** Impuesto Bienes Inmuebles

**T.C.** Tribunal Constitucional

**T.S.** Tribunal Supremo

**LBRL.** Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local.

**G.A.** Gestor Administrativo

## **-2- INTRODUCCIÓN**

El modo en el que se va a realizar la exposición pretende analizar los supuestos prácticos de la manera más didáctica posible enfocados a la actividad de Gestor. Para ello hemos seleccionado un ejemplo muy concreto en el que se dan los presupuestos necesarios para el estudio del trabajo a la vez que se detalla la actividad que como Gestores desarrollaríamos ante un hipotético pero real cliente.

La finalidad es (i) explicar el caso desde que se plantea la cuestión, con la solicitud del cliente en el despacho, (ii) el estudio del tema en cuestión para poderle dar una respuesta lo más acertada y correcta posible, y (iii) llevar a cabo toda la tramitación como un Gestor Administrativo profesional.

### **2.1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE MÁSTER**

Abordaremos principalmente la cuestión suscitada por la posible constitucionalidad o no del impuesto de la plusvalía en supuestos en los que podría ser demostrable que el precio de mercado de los terrenos no ha sufrido ningún incremento incluso se ha devaluado por la situación que atraviesa el mercado inmobiliario.

Una parte importante de la exposición versará sobre la determinación de la base imponible dado que para su cuantificación se utilizan criterios objetivos fijados a través de una norma con rango de ley, siendo este un aspecto muy interpretado entre los expertos, diferenciando el valor real a efectos fiscales del valor de mercado.

También como aspecto fundamental del trabajo trataremos la “expresión o inexpressión de capacidad económica” con origen en el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la C. E. y el principio de no confiscatoriedad como límite al primero en interés del buen reparto de la carga tributaria.

### **2.2 RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS.**

Son muchas las noticias que han salido en prensa y otros medios de comunicación sobre la “inconstitucionalidad” o no del impuesto de la plusvalía, generando en los

particulares la necesidad de informarse sobre sus situaciones concretas para salvaguardar sus intereses.

Esto trae causa en la crisis económica que azotó, entre otros, al mercado inmobiliario tras su auge bien conocido como la época del “BOOM” económico.

A partir del año 2008 los precios de las transmisiones comenzaron a descender, consecuencia del estallido del boom, hasta que con la crisis económica se produjo una importante y significativa depreciación de los inmuebles.

Ello, como bien sabemos, provocó que las transmisiones efectuadas a partir de 2009 sobre inmuebles adquiridos en la época de auge plantearan la cuestión relativa al devengo del impuesto y más concretamente a la realización del hecho imponible, dado que tales transmisiones se estaban llevando a cabo por un precio inferior al de su adquisición y por ende no podría considerarse que se hubiera producido un incremento en el valor de tales terrenos.

### **2.3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO**

Principalmente y aunque la labor del Gestor Administrativo no siempre pasa por la búsqueda de una solución judicial, para los supuestos de asesoramiento sobre liquidaciones de plusvalía en casos en los que no se da el incremento del valor del terreno o, como dice el Tribunal Supremo, en los que de la operación resulta una inexpressión de la capacidad económica, resulta imprescindible acudir a los pronunciamientos de nuestros tribunales pues son ellos quienes han interpretado el sentido de la norma y quienes han terminado fijando el criterio de aplicación para los supuestos similares al que ahora planteamos.

Una vez delimitada la problemática del supuesto tomamos nota de algunas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos donde se explica el tema en cuestión, pero de ahí comprendimos que en vía administrativa no es posible “*per se*” la devolución de ingresos indebidos –cantidad ingresada como liquidación del tributo- sin que un órgano judicial así lo haya previsto.

Ha sido necesario hacer un estudio jurisprudencial sobre las distintas interpretaciones realizadas por los diferentes Tribunales Superiores de Justicia cuyos criterios diferían

mucho entre sí tras la declaración de inconstitucionalidad realizada por el Tribunal Constitucional de algunos preceptos del TRLRHL y, como veremos, finalmente nuestro alto tribunal ha casado las diferentes teorías dando una solución, a mi entender, muy acertada y que debería ser conocida por cualquier compañero que ejerza la profesión de Gestor Administrativo.

\*\* Al respecto de la solución dada por el TS indicaremos que cuando los clientes acudieron al despacho no se había dictado la sentencia del Supremo dado que ha sido muy reciente su publicación.

### **-3- DESARROLLO DEL TRABAJO**

#### **3.1.- SUPUESTO DE HECHO: PRIMERA TOMA DE CONTACTO**

Mediante escritura pública de compraventa otorgada con fecha 18 de febrero de 2005 ante el Notario de Zaragoza D. José María Vidal, Doña Lucía y su difunto esposo, D. Julio, adquirieron, con carácter consorcial, la finca sita en Zaragoza, Urbanización Los Girasoles, casa nº 100, siendo el precio de dicha compra 360.607,26€

Desafortunadamente, D. Julio, falleció el 7 de Septiembre de 2017, en estado de casado en régimen consorcial aragonés, dejando dos hijos comunes del matrimonio D. Javier y D. Antonio.

D. Julio había fallecido sin haber otorgado testamento, por lo que Dña. Lucía, D. Javier y D. Antonio realizaron la correspondiente declaración de herederos y aceptaron la herencia causada por su padre y esposo.

En el inventario de los bienes objeto de la herencia se encuentra la finca referida (Urbanización Los Girasoles, casa nº 100), adquirida en 2005 por 360.607,26€, cuyo valor a fecha de fallecimiento (07/09/2017) se estimó en 280.000,00€

Para la correcta tramitación de la herencia, la asesoría encargada para tal gestión, elaboró autoliquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los

Terrenos de Naturaleza Urbana – una de ellas por la transmisión de la nuda propiedad de la mitad de la finca a favor de los hijos y otra por la transmisión del usufructo-, resultando unas cuotas de 2.569,17€ y 1938,15€, respectivamente, cantidades que fueron satisfechas en fecha 30 de marzo de 2018.

Desde la adquisición de la finca por compra (primer trimestre del año 2005) a la transmisión por título de herencia que se produce por el fallecimiento (tercer trimestre del año 2017) la finca en cuestión NO ha visto incrementado su valor en absoluto, sino que la realidad es que la finca se ha minusvalorado muy notablemente, pues en el año 2017 su valor de mercado era considerablemente inferior al valor que tenía en el año 2005.

Alertados por la polémica social de la plusvalía de los terrenos, Dña. Lucía y sus hijos acuden a nuestro despacho dado que entienden injusto el pago que han satisfecho en concepto de la liquidación de un impuesto que grava el incremento del valor de los terrenos cuando han visto claramente que su finca se ha devaluado desde que D. Julio lo adquirió hasta que ellos lo han heredado, y nos solicitan el estudio y la tramitación, en su caso, de la reclamación de la cantidad que por dicho impuesto pagaron por tal liquidación.

### **3.2.- MARCO NORMATIVO DEL SUPUESTO PLANTEADO**

Partiremos sobre la base de que nuestra gestoría ha realizado ya por completo la tramitación de la herencia y nos plantean esta cuestión una vez finalizados el resto de trámites.

A la vista de las circunstancias del caso deberemos la idoneidad de la liquidación sobre el IIVTNU (plusvalía) tal y como nos comentan nuestros clientes, antes de poder darles un asesoramiento correcto de las posibles vías de actuación y de sus posibilidades de éxito.

Se trata de un impuesto directo con base en Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), en sus artículos 104 a 110.

A su vez, este cuerpo normativo de carácter estatal, en su artículo 59.2 faculta a los municipios para que desarrollen mediante ordenanza la norma correspondiente a dicho impuesto, es por ello que en el supuesto ante el que nos encontramos

habremos de acudir a la Ordenanza fiscal nº 9 de de Zaragoza que regula el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de naturaleza urbana, siendo por tanto competente el Ayuntamiento de Zaragoza para la gestión y recaudación de tales liquidaciones.

Es igualmente de aplicación, la Ley General Tributaria, con carácter general, en lo relativo a la gestión y liquidación del impuesto, ámbito subjetivo y objetivo del impuesto, procedimiento ejecutivo, inspección y procedimiento sancionador.

La naturaleza del impuesto pretende gravar el incremento que se produce sobre el valor de un terreno (siempre urbano o urbanizable) y que se manifiesta con ocasión de su posterior transmisión de la propiedad o la constitución de cualquier derecho real limitativo del dominio (usufructo, servidumbre, uso o habitación).

Así, regulado por la TRLRHL y por la ordenanza nº 9 de Zaragoza, el hecho imponible queda delimitado en su artículo 1 como se acaba de describir, exigiéndose por tanto que se efectúe una transmisión con independencia de la forma que esta revista, puede ser una transmisión lucrativa (herencia o donaciones) o una transmisión onerosa (supuestos de compraventa) de la que se manifieste la capacidad económica de la operación sujeta a gravamen.

### 3.3.- ANÁLISIS DEL SUPUESTO:

Los **sujetos pasivos** serán:

A) por un lado sus hijos Javier y Antonio, que tributarán por la adquisición de la nuda propiedad del 50% del citado inmueble como consecuencia de la herencia de su padre; Se acompaña en el Anexo I, copia de la liquidación practicada.

CÁLCULO DE LA CUOTA									
V. Catastral del suelo (8)		95.393,05							
(9) Tipo de transmisión	(10) Edad del adquirente	(11) Val. usuf. y nuda prop. %	(12) % Prop. P. D.	(13) % Herencia	(16) Fecha adquisición	(17) Porcentaje adquirido	(18) Años herencia	(19) % Porcentaje	(20) S. Imponible
<input type="checkbox"/> Usuf.	46	Usuf. %	50,00		18/02/2005	28.50	9	3.50%	8.563,91
<input checked="" type="checkbox"/> N. Prop.		N. Prop. %	57.00			0.00	0	0.00%	0,00
<input type="checkbox"/> P. D.				(14) P. D. %		0.00	0	0.00%	0,00
				(15) TOTAL		28.50	0	0.00%	0,00
(21) TOTAL									8.563,91
(22) TIPO 30%									(23) CUOTA 2.569,17
(24) PORCIÓN ADQUIRIDA 100.00%									2.569,17

\*\*Anexo I: liquidación de Antonio y Javier



B) por otro, Lucía como usufructuaria de dicho 50% correspondiente al usufructo viudal. Se acompaña en el Anexo II copia de la liquidación practicada.

CÁLCULO DE LA CUOTA										
V. Catastral del suelo (8)		95.393,05								
(9) Operación	(10) Eficaz	(11) Val. usuf. y	(12) %	(13) %	(16) Fecha	(17) Porcentaje	(18) Años	(19) %	(20) B. Imponible	
		usufr. y		Imponible	adquisición	adquirido	tenencia	Porcentaje	Enal	
<input checked="" type="checkbox"/>	46	43.00	50,00	21.50	18/02/2005	21.50	9	3.50%	6.460,49	
<input type="checkbox"/>						0.00	0	0.00%	0,00	
<input type="checkbox"/>						0.00	0	0.00%	0,00	
				(14) P. D. %	0.00		0	0.00%	0,00	
				(15) TOTAL	21.50		0	0.00%	0,00	
									(21) TOTAL	6.460,49
									(22) TIPO 30%	(23) CUOTA 1.938,15
									(24) PORCIÓN ADQUIRIDA 100.00	1.938,15

\*\*Anexo II: liquidación de Lucía.

El **hecho imponible** es el incremento de valor que se ha producido en el terreno y que se ha puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión por título de herencia de nuestros tres sujetos pasivos: Lucía, Javier y Antonio, a raíz del fallecimiento de Julio.

### 3.4.- PROBLEMÁTICA ENTORNO A LA DELIMITACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

#### 3.4.1. EL INCREMENTO DE VALOR DEL TERRENO

El hecho imponible del impuesto, es el incremento del valor de un terreno que se manifiesta con ocasión de la transmisión de su propiedad, para cuya determinación se hace imprescindible hallar la variación que se haya podido producir durante todo el periodo en el que el sujeto pasivo ha sido el propietario hasta su transmisión. La finalidad es obtener la diferencia que ha sufrido la valoración de este inmueble.

En otras figuras impositivas la base imponible estaría compuesta por la variación sufrida por el valor de estos inmuebles urbanos desde la adquisición hasta su posterior transmisión, como manifestación de riqueza o de incremento patrimonial. La variación será positiva cuando de la diferencia se manifieste un incremento en el

valor, o negativa cuando por lo contrario se manifieste que dicho terreno se ha devaluado.

Aquí viene la primera cuestión importante del presente trabajo, pues es lógico que con el paso del tiempo haya variado el valor de un terreno pero quizá esta variación no se represente o no se vea materializada en los modos que nuestra legislación tiene para poderla determinar.

Como hemos visto en nuestro ejemplo, la transmisión se produce pero... ¿Se da el incremento de valor objeto del hecho imponible de este impuesto? Lucía alega que el precio de mercado de **la finca a la fecha de fallecimiento** de su esposo (**280.000€** según valor declarado en la escritura de aceptación de herencia) era **muy inferior al de** la fecha en la que ambos lo adquirieron para su consorcio conyugal mediante **compra (360.607,26€)**. Trataremos de asesorar a Lucía sobre su planteamiento y, en consecuencia, lo tramitaremos según proceda con la correspondiente solicitud de devolución de ingresos indebidos.

### 3.4.2 EL VALOR DEL TERRENO A EFECTOS DEL IMPUESTO

La base imponible, viene delimitada en el artículo 107.2 de la TRLRHL y en el artículo 11.1 de la Ordenanza cuyas reglas de cuantificación tienen en cuenta el valor a efectos del Impuesto de Bienes Inmuebles en el momento del devengo, siendo este su valor catastral, y obviando la cantidad real por la que se haya efectuado la transmisión de la propiedad.

Este sistema provoca que en los casos en los que el valor catastral es superior al valor por el que se realiza la transmisión, o en los casos de transmisiones lucrativas (como la que ahora no ocupa) en los que el valor catastral es superior al valor de mercado, haya una discordancia entre el plano jurídico-formal -por el que de la transmisión se deriva un incremento o plusvalía-, y el plano real o de mercado -por el que de la transmisión se manifiesta un decremento o minusvalía- que lleva a los particulares a sentirse indefensos ante la administración, entre otras cuestiones, por la imposibilidad manifiesta a la hora de probar o demostrar que el criterio objetivo por el que se atribuye una valoración está más que lejos de la realidad en el mercado inmobiliario y que por tanto en lugar de producirse una plusvalía estaríamos ante supuestos de minusvalías que quedarían al margen del hecho imponible del

impuesto.

A este respecto es muy representativo el índice de precios medios del suelo que publica el Ministerio de Fomento de forma anual y que tiene una representación muy gráfica sobre la evolución del mercado inmobiliario y, en lo que ahora nos ocupa, sobre la valoración de los inmuebles. A esta cuestión trataremos de referirnos en el apartado de la prueba.

En definitiva, la normativa del impuesto conlleva que de la transmisión nazcan dos realidades paralelas en ocasiones muy diferenciadas, que podemos describir como:

- a) El plano de la Administración: en el que se practican las liquidaciones con arreglo a las normas de determinación de la base imponible tomando como referencia el valor catastral del suelo del terreno; y
- b) El del mercado inmobiliario: donde se produce una discordancia entre el precio por el que se efectúa la transmisión que devenga el impuesto y el valor catastral que se toma para la liquidación del mismo. Desde este plano planteamos que si las liquidaciones se practicasen teniendo en cuenta el precio de mercado en el momento del devengo del impuesto, o la cantidad real por la se produzca la transmisión onerosa, la cuota líquida resultante a pagar por el sujeto pasivo sería muy inferior, de ahí que se suscite la cuestión sobre la idoneidad del método objetivo.

Dado que la finalidad del impuesto es gravar el INCREMENTO generado en el terreno resultaría interesante calcular las liquidaciones con arreglo a estos dos planos para comprobar si el criterio objetivo de cuantificación de la base imponible refleja o no una real capacidad económica susceptible de gravamen. En los apartados siguientes analizaremos la cuestión suscitada sobre la aplicación del principio de capacidad económica en las reglas de cálculo del impuesto.

### **3.4.3 EL CRITERIO OBJETIVO PARA SU CUANTIFICACIÓN**

Tal y como se expresa en el contenido de los artículos 107.2 de la TRLRHL y el 9 de la Ordenanza de Zaragoza para la determinación de la base imponible, al valor del terreno en el momento del devengo se aplican unos porcentajes en función al número de años que se haya tenido el inmueble en propiedad. Estos porcentajes son además el resultado de la aplicación de un coeficiente que establecen los Ayuntamientos

siempre de acuerdo a unos límites legales que se recogen en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Con este método objetivo de cálculo se puede llegar a la conclusión, de que la cuota resultante de la liquidación aumentará progresivamente conforme al aumento de los años de tenencia, no prestando ninguna atención al estado actual del mercado inmobiliario ni al precio de mercado de dicho terreno en el momento del devengo.

La Dirección General de Tributos explicó muy bien su postura en la Consulta Vinculante V0153-14 (Anexo V-A-) de fecha 23 de Enero de 2014 en la que contestaba al planteamiento ante la venta de un inmueble por un precio muy inferior al de su adquisición y si tal operación, siendo que no se había producido un beneficio, estaba sometida a gravamen.

A este respecto, la Dirección General de Tributos indica que “la regla de determinación de la base imponible del IIVTNU establecida por el TRLRHL no es una presunción ni una regla probatoria, sino una regla de valoración de la base imponible a través de un método objetivo”.

Esta Dirección General viene a justificar el método de determinación de la base imponible con base en que la finalidad del legislador al redactar la normativa del impuesto, cuando pensaba en gravar el incremento, estaba refiriéndose en revalorizaciones que pudieran producirse en los terrenos de los particulares como consecuencia de mejoras públicas, principalmente urbanísticas, no soportadas por los propios titulares directamente, esto podría ser por ejemplo: mejoras en las comunicaciones (accesos y carreteras), alumbrado, modificaciones del plan municipal de ordenación, etc.. Es decir, todas aquellas mejoras que se producen en elementos ajenos y externos al inmueble pero que a su vez lo benefician por ser el entorno y la situación un criterio a la hora de estimar su precio.

Esto sucede por ejemplo cuando el ayuntamiento crea parques o pone líneas de metro o autobús y ello hace que las viviendas de alrededor se beneficien repercutiendo este beneficio en el valor de tales inmuebles.

A la vista del contenido de esta consulta, entonces, resulta llamativo que si la finalidad originaria del impuesto era el de gravar aquel beneficio obtenido a través de mejoras ajenas y externas generadas *-entendemos que a través de medios públicos o con capital público-*, lo lógico sería que la administración pudiera motivar el porqué de dicha valoración catastral o las mejoras que han generado el incremento del valor

de los terrenos que supuestamente se revalorizan.

Hasta aquí, las cuestiones que se nos plantean tienen que ver con la falta de realidad que conllevan las liquidaciones del impuesto cuando este se liquida a través de un valor que no es por el que realmente se ha llevado a cabo la transmisión sino que es uno que la administración ha dado al terreno, ponderando unos coeficientes que no tienen en cuenta el precio efectivo de operación llegando por tanto a la conclusión de que todos los elementos que sirven de cálculo son ficticios y por tanto la capacidad económica que se desprende de su resultado debería conllevar el mismo adjetivo, por tanto una capacidad económica simulada.

### **3.4.4 EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA**

Como acabamos de plantear, a través del criterio objetivo se podría llegar a la conclusión de que la capacidad económica expresada según los métodos de valoración de la base imponible sería una capacidad económica simulada o irreal.

Así lo han comentado distintos autores que ponen en relación este principio con el también tributario principio de no confiscatoriedad, tal y como ahora veremos.

Debemos referirnos al artículo 31.1 de nuestra Constitución, donde se plasma la esencia de los principios tributarios para el sostenimiento del gasto público del sistema impositivo Español, donde se conculcan, los principios de capacidad económica o contributiva, igualdad y progresividad que, según dice, no tendrán en ningún caso alcance confiscatorio.

Este artículo impone a todos la obligación de contribuir al gasto público de acuerdo a su capacidad económica, cuestión que ha sido muy interpretada por distintos autores y por nuestros tribunales.

Por su parte, la Ley General Tributaria en su artículo 2.2 c), describe los impuestos acogiendo también al concepto constitucional de “capacidad económica”, cuando los delimita como aquellos tributos “cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

Pero debemos estudiar más sobre qué es la capacidad económica desde el punto de vista del sistema impositivo.

En una búsqueda de lo que realmente supone este concepto, comprobamos que sobre

esta confusión se han publicado multitud de interpretaciones y sin querer detenerme en exceso sobre las distintas configuraciones lo que diré es que me quedo con el concepto propuesto por SAINZ DE BUJANDA<sup>1</sup> y recogido por VICENTE DE LA CASA<sup>2</sup> *“Tendrán, pues, fundamento jurídico-constitucional aquellos hechos imponibles que directa o indirectamente configuren manifestaciones de la riqueza o de la renta. [...] esas manifestaciones de la capacidad económica que se pretenden someter a imposición son el objeto de los distintos tributos [...]. Si el hecho imponible definido en la ley tributaria entra en colisión con el antedicho criterio, la obligación tributaria no será válida, mas no porque a ella le falte la causa, sino porque el hecho que pretende generar el vínculo de obligación carece en sí mismo de fundamento constitucional»*. En otra parte de la misma obra afirmaba que es necesario que *«el legislador adopte como hechos imponibles aquellas manifestaciones de la vida económica que sean idóneas para poner de manifiesto la capacidad de pago de los sujetos pasivos de la imposición»*. Y termina afirmando que *«el hecho imponible ha de estar, ciertamente, fundamentado en el principio de la capacidad económica»*

Como también recoge el artículo de VICENTE DE LACASA, la Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1994 defiende con más claridad que sólo debe gravarse la riqueza real: *«Sin embargo, aun admitiendo lo anterior, es igualmente claro que las opciones elegidas por el legislador al configurar legalmente el Impuesto no pueden vulnerar los principios contenidos en el art. 31.1 C.E. Pues cabe observar, en lo que aquí importa, que si se sometiera a tributación una renta que, pese a estar configurada legalmente como el rendimiento neto del sujeto, sólo fuera en realidad una renta inexistente, ello podría afectar al principio de capacidad económica, que exige gravar la renta o riqueza real del sujeto, como reiteradamente se ha declarado por este Tribunal [...]»* (FJ 5.C)

En definitiva, podemos afirmar que el concepto de capacidad económica que nos quiere ofrecer nuestro ordenamiento jurídico se refiere a que cada operación de la que se pueda obtener una riqueza patrimonial cuantificable será objeto de gravamen con la finalidad de contribuir al sostenimiento del gasto público. En las obras mencionadas se recogen reseñas de Sentencias de nuestros Tribunales donde se

<sup>1</sup> SAINZ DE BUJANDA en Hacienda y Derecho, vol. III, cit., pág. 189.

<sup>2</sup> *Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos*, CRONICA TRIBUTARIA, NUM. 144/2012 (149-175) (págs. 149 a 175)

especifica que la riqueza manifestada con ocasión de la operación sujeta a gravamen ha de ser necesariamente real y alguno autores dejan entrever que el sistema impositivo actual puede estar vaciando de contenido el principio de capacidad económica en el momento en el que somete a tributación situaciones irreales o ficticias de generación de riqueza que se han manifestado como consecuencia de la aplicación de unos criterios objetivos para su cuantificación y que dejan al margen la situación real económica de la operación.

Ello pone de relieve la contraposición de este principio con el último apartado del artículo 31.1 que impide que el sistema impositivo alcance un carácter confiscatorio en la aplicación de sus principios.

La manifestación de capacidad económica responde por tanto además de al objeto de gravamen a las circunstancias del sujeto pasivo obligado a soportar la carga tributaria. Es por ello que en aras de evitar que el gravamen liquide gran parte de la riqueza patrimonial obtenida por la operación que originó el hecho imponible el legislador ha modulado la capacidad económica mediante instrumentos que operan sobre la carga tributaria minorándola a través de bonificaciones, exenciones, o deducciones.

### **3.4.5 EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD DE LOS TRIBUTOS COMO LÍMITE A LA EXPRESIÓN DE CAPACIDAD ECONÓMICA.**

Hemos realizado una exposición muy amplia sobre el alcance del principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la C.E. Lo que nos lleva de la mano necesariamente al análisis del último apartado de dicho precepto cuando en su contenido nos dice que “los tributos en ningún caso deberán tener carácter confiscatorio”.

Es relevante que el propio texto constitucional quisiera proteger de antemano al contribuyente sobre un posible matiz confiscatorio de alguno de sus tributos. Este aspecto, que se configura como un límite impositivo tiene especial interés en el caso que ahora nos ocupa por estar íntimamente relacionado con el principio de capacidad económica.

Durante toda la exposición estamos refiriéndonos a supuestos en los que se producen transmisiones de las que, a pesar de suponer una pérdida patrimonial para el



trasmitente, siempre han de tributar como si se hubiera producido una ganancia debido a que la aplicación de las reglas de cálculo del impuesto siempre manifiestan la producción de una revalorización en dicho bien durante el tiempo en el que el sujeto pasivo ha sido su propietario.

Esto es así debido a que dichas reglas de cálculo para la determinación de la base imponible, como ya hemos comentado, responden a un sistema objetivo que dista bastante de la realidad y que no toma en consideración los valores reales de los inmuebles sino que son el resultado de aplicar unos coeficientes al valor catastral de la finca transmitida en el momento de dicha transmisión.

Deberíamos traer a colación una Sentencia de nuestro TC 27/1981 de 27 de febrero que abordó la cuestión sobre la capacidad económica y el principio de no confiscatoriedad. En ella se configuraba este último como límite al primero y se indicaba que la carga tributaria no podía nunca configurarse en base a parámetros irreales o ficticios pues de ello no se derivaba en ningún momento una real expresión de capacidad económica y su finalidad podía entenderse claramente confiscatoria. Y eso es porque si lo que el legislador realmente quiere es que se contribuya cuando se haya generado una riqueza, no puede acudir a parámetros ficticios para cuantificar dicha riqueza, porque entonces no se está gravando la riqueza que se ha generado efectivamente sino la que la norma dice que se ha generado.

El principio de no confiscatoriedad quiere proteger la riqueza del individuo en su esfera privada: *“obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición– so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]”*.<sup>3</sup>

En los casos en los que la manifestación de riqueza viene impuesta por la aplicación de unos criterios y fórmulas objetivas de cuantificación que demuestran una realidad totalmente distinta a la que ha sufrido el sujeto, supone un objeto de gravamen ficticio pero además, cuando en los casos de plusvalías nos hemos encontrado que en el plano real, el plano del mercado inmobiliario, la transmisión había supuesto una

---

<sup>3</sup> Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 de octubre, en su Fundamento Jurídico 9º.



pérdida patrimonial para el sujeto pasivo se está produciendo una clara vulneración de ambos principios y se manifiesta con rotundidad el carácter confiscatorio del mencionado impuesto.

Supuestos en los que el incremento es tan pequeño que someterlo a tributación vulneraría el principio de no confiscatoriedad.

En el supuesto de nuestro trabajo, Lucía vino a pedir asesoramiento dado que ha pagado dos liquidaciones que ascienden a casi 4.500,00€ cuando ha vendido la casa que compró con su difunto marido por casi 80.000,00€ menos de lo que pagaron por ella. Es normal que ella y sus hijos no comprendan el sentido del impuesto, máxime cuando saben que por dicha transmisión se han venido pagando impuestos impuestos durante todo el tiempo de su titularidad: comenzando por el momento de su adquisición en el que ya tuvieron que pagar el 7% por el Impuesto de Trasmisiones Patrimoniales, cuyo sujeto pasivo ha sido ahora el comprador (Impuesto de Trasmisiones Patrimoniales) que ha vuelto a contribuir a la hacienda pública por el valor total de dicha vivienda, casualmente con el mismo hecho imponible que el impuesto de la plusvalía, y que durante todo el tiempo en que ha sido de su titularidad se ha abonado anualmente el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) únicamente por ser los propietarios de la vivienda.

Lucía no comprende el porqué de esta situación en la que se pretende gravar la propiedad una y otra vez, pues entiende en algunos casos que puede ser abusivo como es en el supuesto de la plusvalía.

Entendemos esta opinión y creemos que jurídicamente es cierto que al menos en lo que respecta al IIVTNU está en lo cierto, pues no se ha producido un real y verdadero incremento con la transmisión del inmueble sino que todo lo contrario, han perdido un valor patrimonial por la depreciación del mismo que tendría que actuar como razón suficiente como para exonerarse del pago del impuesto, pues en el caso de cuantificar el incremento como negativo se excluiría del objeto de gravamen establecido en la norma.

### **3.4.6. LOS MEDIOS DE PRUEBA ADMITIDOS PARA LA ACREDITACIÓN DEL VALOR DEL TERRENO.**

Hasta la publicación de la Sentencia 59/17 del Tribunal Constitucional que se

analizará con posterioridad en el apartado siguiente (5.1) el artículo 110.4 de la TRLRHL prohibía expresamente a los interesados la acreditación de otros valores de referencia que sirvieran para la determinación de la base imponible del impuesto.

A raíz de esta Sentencia como veremos quedará abierta la vía probatoria del contribuyente.

En nuestra Gestoría, recomendaremos a Lucía el encargo de una valoración pericial por un tasador profesional para que nos ayude a aportar claridad al procedimiento a la hora de confirmar la inexistencia de capacidad económica que pueda ser susceptible de gravamen.

A este respecto y además de tener en consideración la tasación del inmueble realizada con objeto de la adquisición del matrimonio de LUCIA y JULIO, invocaremos los indicadores públicos del precio medio de la vivienda que publica trimestralmente el Ministerio de fomento y que acompañamos actualizados como Anexo II.

### **3.5.- CRITERIOS JURISPRUDENCIALES DE APLICACIÓN.**

#### **3.5.1. POSTURA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

De inicio, un Juzgado de San Sebastián planteó la cuestión de inconstitucionalidad sobre algunos preceptos de la norma foral del País Vasco que desarrollaba la normativa sobre el IIVTNU entendiendo que su contenido vulneraba lo dispuesto en la Constitución sobre el principio de capacidad económica, estos eran los relativos a las reglas de cálculo de la determinación del hecho imponible.

Dicha cuestión fue resuelta por nuestro TC en Sentencia de 16 de febrero de 2017 declarando inconstitucionales aquellos preceptos de la norma foral vasca por resultar contrarios al artículo 31.1. CE. Seguidamente se pronunció en el mismo sentido sobre la norma similar que regulaba el impuesto en la Comunidad Foral de Navarra.

En consecuencia, el T.C. no tardó en pronunciarse también sobre los preceptos que de igual redacción se contenían en el TRLRHL que desarrollaban las reglas de cuantificación de la base imponible en los supuestos en los que no se sometiera a tributación situaciones de inexpressión de capacidad económica y así lo plasmó en su ya famosa Sentencia nº 59/2017 de 11 de mayo de 2017, que se acompaña como Anexo III a la presente memoria. En esta resolución declara inconstitucionales los

artículos 107.1 y 107.2a) por ser contrarios al principio del artículo 31.1 de la CE en los supuestos en los que se sometiera a tributación una situación de inexpressión de real capacidad económica; y, con ellos, el precepto 110.4 por impedir a los sujetos pasivos que pudieran acreditar que no se daba la realización del hecho imponible al no manifestarse de la operación real y efectivo incremento en el valor de tales terrenos. Esta sentencia dejó pendiente que el legislador fuera quien determinara la forma de calcular el importe de la base imponible, de cómo someter a gravamen el incremento del valor.

De hecho, la citada sentencia sirvió de base para la elaboración de una **proposición de ley para la modificación del TRLRHL** para adaptarla a las nuevas exigencias constitucionales, el cual se acompaña a la presente memoria en su Anexo IV, y del que caben reseñar como principales novedades, las siguientes:

- a) Se añade un apartado nuevo en el artículo 104 que ocupará el número 5 según el cual se estable un supuesto de no sujeción al impuesto para las operaciones de transmisión de dominio onerosas que acrediten la inexistencia de incremento de valor en los terrenos. Para su acreditación se prevé tomar en consideración los valores reales y efectivos por los que se produce la operación. Esto es el valor efectivo de transmisión y el de su adquisición. Cuando se den estas casuísticas el sujeto pasivo deberá declarar el impuesto como no sujeto y aportar los documentos que avalen su valoración.
- b) Cuando las transmisiones se devenguen a título lucrativo (herencias y donaciones) se aplicarán las mismas reglas anteriores y se tomará como valor de adquisición el que figure a efectos del impuesto de Sucesiones y Donaciones o bien el comprobado por la Administración Tributaria.
- c) Se calculará un efectivo desglose del valor del suelo a la cuota de participación del inmueble.
- d) Se sustituyen las reglas de cálculo contenidas en los artículos 107.1 y 2 a) y se indica que se aplicarán unos coeficientes máximos entorno a los años en los que se haya tenido el inmueble en propiedad teniendo en cuenta la situación en aquellos momentos del mercado inmobiliario y los coeficientes de actualización de los valores catastrales.
- e) Los Ayuntamientos únicamente podrán comprobar que las liquidaciones se hayan practicado con arreglo a las normas del impuesto pero

no podrán atribuir nuevos valores, bases o cuotas diferentes.

### 3.5.2 POSTURAS DE LOS TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

Con motivo de la declaración de inconstitucional de los artículos 107.1 y 2 a) efectuada por el TC en su sentencia 59/17, quedo abierta la interpretación hasta ese momento de las liquidaciones que estaban reclamadas en vía jurisdiccional y pendientes de resolución.

En vistas de una falta de unificación de criterios, los Tribunales Superiores de Justicia mostraron en sus resoluciones los distintos criterios en la interpretación de la Sentencia del Constitucional a la hora de resolver sobre litigios cuyo objeto venía a ser la reclamación por el contribuyente de una minusvalía de la que no cabía entender un incremento en el valor de los terrenos transmitidos.

Así se crearon las siguientes tesis:

#### 3.5.2.A) Tesis Maximalista.

Defendida por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en Sentencia de 19 de julio de 2017, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos) en Sentencia de 22 de septiembre de 2017, y por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en Sentencia de 14 de julio de 2017<sup>4</sup>.

A grandes rasgos entendió que la declaración de inconstitucionalidad de las reglas de determinación de la base imponible imposibilitaban el cálculo de las liquidaciones anulando todas las que se venían reclamando al interpretar que no existía plusvalía.

#### 3.5.2.B) Tesis relativa.

Defendida por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón en su Sentencia de 3 de Julio de 2017 se posiciona a favor de la literalidad del texto de la Sentencia del TC al entender que será inconstitucional siempre y cuando no se produzca un incremento en el valor del terreno y que, por ende, el impuesto sólo será exigible cuando haya una real expresión de capacidad económica. Para la elaboración de esta tesis se han tenido muy en cuenta los Fundamentos Jurídicos 3º y 5º de la STC 59/2017<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup>“Porque está confirmando una liquidación de plusvalía que se ha practicado sin que exista base legal para ello, toda vez que la base imponible de la liquidación de plusvalía se calculó conforme a las normas recogidas en los artículos 107 y 110.4» del [TRLHL \(RCL 2004, 602, 670\)](#), que han sido anulados *ex origine* por la citada STC 59/2017 ; lo que, a su juicio, obliga a anular todas las liquidaciones que se hayan efectuado con arreglo a dichos preceptos.”

<sup>5</sup> “El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual. Lo es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno

La divergencia surgida entre estos tribunales ha requerido la pronunciación al respecto del Tribunal Supremo.

### **3.5.3 UNIFICACIÓN DE CRITERIO EFECTUADA POR EL TRIBUNAL SUPREMO**

La diferencia de criterios mantenidos por los distintos TSJ llegaba a generar desigualdad entre ciudadanos de distintas comunidades autónomas pues el mismo supuesto podía ser resuelto de distinta forma en función de ser juzgado en una comunidad o en otra. En Madrid, por ejemplo, a un contribuyente que reclamara la improcedencia de una liquidación por el IIVTNU se le hubiera anulado esta con la correspondiente devolución de la cantidad ingresada por este motivo; mientras que en Aragón, se hubiera analizado el supuesto hasta comprobar si se había generado un incremento en el terreno o si de lo contrario se manifestaba una inexpressión de capacidad económica.

Por fin, esta cuestión ha sido resuelta casi del todo con la reciente Sentencia del Tribunal Supremo dictada por la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo,\*\* Sección segunda, de fecha 9 de julio del presente 2018. La solución a las divergencias entre los Tribunales autonómicos ante la interpretación de la Sentencia 59/17 del TC la solucionó así:

*“(1) que el IIVTNU «no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual»;*

*(2) que «[l]o es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión»; y*

*(3) que «[d]eben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) TRLRHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" ( SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5)» [letra a) del FJ 5 de la STC 59/2017*

*(4) queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba de la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa”*

---

al momento de la transmisión. Deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los [arts. 107.1 y 107.2 a\)](#) LHL, " únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica" (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5)"

En conclusión la Sentencia del Tribunal Supremo interpreta definitivamente la inconstitucionalidad de los preceptos de la TRLRHL sobre la plusvalía de los terrenos y declara por una parte la nulidad total del artículo 110.4 por cuanto que prohíbe al interesado la posibilidad de aportación de documentos probatorios que puedan contradecir las comprobaciones de la administración en materia de valoración; y por otro, aclara que serán nulos parcialmente los artículos 107.1 y 107.2 por cuanto que serán nulos e inaplicables en los supuestos de inexpressión de capacidad económica.

### **3.6.- REUNIÓN CON LOS INTERESADOS PARA LA EXPOSICIÓN DE LAS POSIBILIDADES DE ÉXITO SOBRE LA CUESTIÓN PLANTEADA.**

A la vista de las posturas que toma la administración tributaria y los tribunales al respecto de la cuestión de la liquidación de plusvalías cuando no se da un real incremento del valor del terreno, preparamos una reunión con los clientes para explicarles que tenemos las siguientes posibilidades de actuación.

1º.- En primer lugar, el contexto es bastante ambiguo puesto que no hay una posición unánime al respecto. Si bien, en mi opinión profesional considero que no se produce un incremento del valor del terreno puesto que está más que probado que se ha dado una depreciación importante en su valor de mercado y, que tal y como señala nuestra jurisprudencia, la carga tributaria ha de basarse en criterios reales y efectivos puesto que de lo contrario se estaría atentando contra el principio de capacidad económica.

2º.- Explicamos que a pesar de nuestro punto de vista personal la Administración impone otro modo de hallar dicho incremento. Les explico que estudiando esta cuestión compruebo qué no es la primera vez que se ha puesto en duda el sistema o las reglas de cálculo de la determinación de la base imponible pues un Abogado de esta Capital (Zaragoza) ya demandó en su día al Ayuntamiento de la Ciudad para conseguir la modificación de los preceptos de la ordenanza municipal que regulaban este impuesto. Su demanda estaba basada en dos argumentos muy claros:

- El primero aludía a que las reglas de cálculo contenidas en la ordenanza municipal no recogían o plasmaban un incremento de los terrenos producido durante la propiedad del sujeto pasivo. Para sustentar este argumento el mencionado abogado contó con un informe pericial matemático del que se

podía concluir que la aplicación de los cálculos de la normativa reflejaban como resultado un supuesto incremento de valor que podía sufrir el inmueble en los años futuros. Esto es: si el sujeto pasivo había tenido el inmueble ocho años, el resultado de las reglas cálculo nos iba a devolver un supuesto incremento que se iba a producir en los siguientes 8 años y no el que realmente se había producido durante los ocho años de tenencia del contribuyente y con una valoración real. Evidentemente y a la vista de dicha pericial las autoliquidaciones o liquidaciones que se estaban practicando con arreglo a dicha ordenanza podían entenderse ficticias y por ello abusivamente confiscatorias, o dicho en términos jurídicos: contrarias al artículo 31.1 por resultar vulnerados los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.

- El segundo argumento, que sigue al hilo del primero, tiene que ver con la falta de correspondencia que se suscitaba entre la configuración del tributo en la TRLRHL y sus reglas de cálculo, dado que el artículo 104 de la ley de haciendas locales lo que pretendía gravar era el incremento sufrido en un terreno puesto de manifiesto en el momento de la transmisión.
- El informe pericial sugería que para conseguir el resultado pretendido por la norma a la hora de cuantificar la base imponible del impuesto se introdujera en la ordenanza un nuevo párrafo para corregir este defecto y que la fórmula de cuantificación recogiera o representara la variación en el valor del terreno durante la totalidad de los años de propiedad del sujeto pasivo.

Curiosamente, y aunque al final la cuestión quedó desestimada por el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, lo cierto es que el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Zaragoza estimó la pretensión de este abogado condenando al Ayuntamiento a introducir en el texto normativo las precisiones que corrigieran los defectos del cálculo que hemos expuesto.

La Audiencia provincial revocó la sentencia, no por no entender acertada la cuestión planteada por el abogado sino porque entendía que un órgano judicial no tiene capacidad de legislar ni de modificar leyes, por lo que el Juzgado de lo Contencioso se extralimitó en sus competencias al condenar al Ayuntamiento a la modificación de dicha ordenanza municipal. El TSJA confirmó la postura de la A.P.Z.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de fecha 22 de Diciembre de 2016.

En ningún momento los Tribunales se pronunciaron por la adecuación e idoneidad de la cuestión analizada sobre las reglas de valoración del impuesto sino que sin entrar a analizarlas directamente lo desestimaron por una cuestión de competencia.

3º.- Al hilo de ello, nosotros le exponemos que cabe jurídicamente un procedimiento administrativo a nivel municipal (Ayuntamiento) para la solicitud de devolución de las cantidades que en su día se abonaron en las liquidaciones que se han expuesto en los apartados anteriores y que se acompañan en los anexos I y II de la presente memoria aunque también les informamos que es muy probable que en vía administrativa no logremos conseguir un pronunciamiento favorable dado que la administración no tiene competencia para la interpretación de las normas sino únicamente para comprobar su cumplimiento.

4º.- Sin embargo, creemos que sería más fácil obtener un buen resultado una vez llegados a la vía judicial, dado que tal y como nos hemos informado algunos Juzgados de lo Contencioso Administrativo de la ciudad ya están reconociendo la falta de realización del hecho imponible que se acredita con la depreciación de los inmuebles. Para ello debemos agotar la vía administrativa e interponer un recurso contencioso-administrativo y que sea un tribunal quien resuelva sobre nuestra cuestión.

A este respecto, añadimos que hemos localizado resoluciones de alguno de los Juzgados de lo Contencioso Administrativo de Zaragoza que solventan situaciones muy similares a la suya, concretamente la **Sentencia dictada por el Juzgado de lo C.A. nº tres de Zaragoza, de fecha 13 de julio de 2015**, en la que se considera que no se da el hecho imponible cuando no existe realmente un incremento de patrimonio por ser el precio de inmueble menor al de su adquisición.

En esta Sentencia, para que puedan hacerse una idea los clientes, se examina la transmisión de un inmueble en el Zaragozano barrio de Miralbueno. Lo compraron en Octubre de 2005 por 296.000€ y lo transmitieron mediante compraventa en 2014 por 230.000,00€. Como vemos es un caso muy similar al que ahora nos ocupa y apelaremos a su criterio para obtener el mismo resultado.



5º. Recomendamos a Lucía y a sus hijos realizar una tasación de la finca a fin de acreditar por un especialista la depreciación sufrida en su inmueble y si están convencidos comenzaremos a tramitar su encargo.

Como ya se ha indicado en la introducción de la presente memoria, cuando nos solicitaron el encargo, Lucía y sus hijos, el TC todavía no se había pronunciado declarando nulo el artículo 110.4 de la TRLRHL por el que se prohibía al interesado la aportación de valoraciones externas para la liquidación del impuesto. Aun así, el informe pericial de un tasador era la única manera de acreditar que realmente no se había producido un incremento del valor de la finca, y con ello intentar hacer valer nuestro derecho ante la Administración o en su caso en la vía judicial.

Actualmente, una vez anulado el precepto indicado, queda abierta la vía para la presentación de cualquier medio de prueba del que el particular pretenda valerse con la finalidad de acreditar su razón en el procedimiento administrativo. Concretamente en este caso intentaremos acreditar que desligando el plano real del tributario se produce una vulneración de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad sometiendo a tributación por la plusvalía la transmisión mortis causa del supuesto del encabezado de la que se ha generado una pérdida patrimonial que debería quedar al margen del objeto de gravamen. La tasación será uno de nuestros medios de prueba para que la administración pueda comprobar que ha habido un decremento en el precio del inmueble y que por tanto la operación queda fuera del hecho imponible dado que de la misma no se manifiesta ningún incremento ni riqueza que sea susceptible de gravamen.

Ellos nos facilitaría mucho el proceso para la rectificación de las autoliquidaciones presentadas y satisfechas y con ello la devolución de los ingresos indebidos.

Lo cierto es que como le ha pasado a muchos obligados tributarios, su reclamación se presentó con anterioridad a la resolución jurisprudencial de esta materia teniendo que acudir por tanto a la vía jurisdiccional una vez agotada la administrativa.

Con la finalidad de aportar luz a esta incertidumbre creada jurisprudencialmente buscamos la postura de la Dirección General de Tributos y encontramos una consulta relevante para nuestro supuesto como es la 0022-18 en la que se plantea la procedencia de una negativa por parte de un Ayuntamiento a la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos como pago de las plusvalías, una vez publicada la Sentencia 59/17 del TC. Curiosamente, la consulta reconoce la improcedencia de

una liquidación de plusvalía en los casos en los que no se manifieste una riqueza económica real, pero no se posiciona sobre el caso concreto ni sobre la improcedencia de la resolución del Ayuntamiento por el que se deniega la devolución de lo pagado<sup>7</sup>. Se acompaña la citada consulta como Anexo V.

### **3.7.- TRAMITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO EN VÍA ADMINISTRATIVA**

El artículo 32 de la Ley General Tributaria obliga a la Administración a la devolución a los sujetos pasivos tributarios de los ingresos que indebidamente hayan efectuado al Tesoro público en cumplimiento de sus obligaciones tributarias con los correspondientes intereses (del artículo 26 LGT) desde la fecha de cada pago hasta la fecha de la resolución por la que se acuerde la devolución.

A su vez, el artículo 14.1 de la TRLRHL nos remite a lo dispuesto en la Ley 7/1985 de Bases de Régimen Local artículo 110, y al artículo 220 y siguientes de la Ley General Tributaria para procedimientos especiales en materia de gestión tributaria.

El procedimiento para llevar a cabo esta solicitud se regula en el artículo 221 de la misma LGT.

1º) Una vez aceptado el encargo de los clientes que se han mostrado dispuestos para llevar hasta el final la reclamación, y con las liquidaciones ya presentadas en el mes de marzo de 2018, el primer paso es, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.1 a) de la TRLRHL en el que para la solicitud de devolución de ingresos indebidos nos remite a la Ley General Tributaria, recogido en los artículos 32 y 220 del citado texto normativo.

2º) Preparamos un escrito para presentarlo en el Ayuntamiento de Zaragoza, solicitando tal devolución, explicando el supuesto de hecho, alegando la inexistencia de capacidad económica, y acreditando la depreciación del inmueble a través de la tasación que se incorporó a la escritura de compraventa de LUCIA Y JULIO en el año 2004. Como notas generales del escrito:

---

<sup>7</sup> D.G.T. Num. Consulta 0022-18: “Con independencia de lo anterior, la competencia para estimar o desestimar las solicitudes de devolución de ingresos indebidos, así como la resolución de los recursos o reclamaciones que se interpongan contra los actos de gestión tributaria del IIVTNU, de acuerdo con lo dispuesto en el TRLRHL, no corresponde a este centro Directivo, sino al respectivo Ayuntamiento o, en su caso, al órgano que tenga encomendada la gestión tributaria del impuesto y, posteriormente, en su caso, al órgano jurisdiccional competente.”

- Se solicita la rectificación de las autoliquidaciones practicadas que se recogen en los anexos I y II.
- El escrito lo dirige Lucía en su nombre y en representación de sus hijos.
- Se alega la exclusión de la operación de la subsunción en el tipo de la norma que delimita el hecho imponible dado que de la transmisión mortis causa no ha podido acreditarse un incremento en el valor del terreno.
- Se apela a lo dispuesto en el artículo 104.1 de la TRLRHL como motivo fundamental y se invoca el criterio jurisprudencial de las sentencias expuestas (salvo la del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018) tanto las de los TSJ, como las de los Juzgados de lo Contencioso Administrativo nº 3 de Zaragoza.
- Se incorpora el informe pericial de tasación que sirvió en el momento de la compra en el año 2004 por DÑA. LUCÍA y D. JULIO para la concesión de la hipoteca, en el que se valora la mencionada casa en 450.500,00€ y su precio de compra fueron 360.000,00€
- Se incorpora el índice de precios medios de mercado publicados por el Ministerio de Fomento por Comunidades Autónomas y Provincias según el cual puede comprobarse que:
  - El **precio medio por metro cuadrado del primer trimestre de 2005** en Zaragoza es de **277,60€** [mientras que]
  - El **precio del primer trimestre de 2018** para Zaragoza se sitúa en **119,5€**m2.
  - Por lo que el precio medio establecido por el indicador de un organismo público como es el Ministerio de fomento, nos indica que el precio medio desde la adquisición hasta la transmisión a decrecido desde 277,60 hasta 119,50€ lo que hace una diferencia de 158,1€ o lo que en términos porcentuales viene a ser lo mismo: el precio medio de la vivienda por metro cuadrado en Zaragoza del primer trimestre de 2018 ha descendido un 57% con respecto a su mismo indicador en el mismo trimestre del año 2005.
- Se incorpora el informe pericial actualizado en el que se valora a fecha de 2018 la vivienda en 280.000,00€ en el momento del devengo del impuesto.
- Se solicita la devolución de la cantidad por dichas autoliquidaciones ingresada indebidamente.

- Se solicita, además, el pago de los intereses generados según lo previsto en el artículo 32.6 y 26 de la LGT, todo ello desde estas cantidades fueron ingresadas.

3º) Lo presentamos en el Registro de entrada del Ayuntamiento de Zaragoza y nos llevamos una copia para que nos la sellen como justificante de su presentación.

4º) El Ayuntamiento de Zaragoza dispone de un máximo de 6 meses para la resolución de nuestra solicitud, que comenzarán a contar desde la fecha de entrada en el registro de nuestro escrito y sus documentos. Ello en aplicación de los artículos 214 de la LGT que a su vez nos remite a los plazos de resolución del apartado 2 del artículo 104 del mismo texto legal.

### **3.8.- SOLUCIÓN FINAL EN VÍA ADMINISTRATIVA.**

Dos meses más tarde, el Ayuntamiento de Zaragoza nos notificó la resolución que se había tomado por el titular de la Agencia Municipal Tributaria en la que se confirma íntegramente las liquidaciones practicadas.

Como era de prever, la Administración no reconoce la improcedencia de las liquidaciones de plusvalía insistiendo en el método de valoración objetiva:

*“..ocurre que la concreción extrajurídica del incremento de valor es incierta y variable (consideraciones subjetivas, fluctuaciones de mercado, etc.) y que están en constante mutación y de ahí que la juridicalidad del concepto se manifieste dotándole de perfiles ciertos que nos lleven a la seguridad de lo que se ha de entender por incremento de valor que sólo puede ser objetivándolo, distándolo de apreciaciones subjetivas y de situaciones excepcionales. Esta es la razón de que el incremento de valor jurídicamente relevante y que constituye el hecho imponible sea el valor del terreno en el IBI en el momento de la transmisión, ajeno a circunstancias extraordinarias. Y ello porque debe de separarse el concepto de incremento del valor del terreno del concepto del incremento patrimonial que se espera obtener por la transmisión de ese terreno o el que era posible obtener y el incremento de valor se ha de determinar objetivamente.”*

Insiste en que el margen de maniobra que tiene la Administración Tributaria Municipal se ciñe únicamente a la comprobación de la aplicación de las normas en las liquidaciones y las autoliquidaciones de las normas reguladoras de cada impuesto

y por tanto confirma las autoliquidaciones del impuesto.

III. RESOLUCION							
<p><b>UNICO.-</b> Confirmar en sus justos términos las autoliquidaciones nºs xxx y cccc, cuyos datos abajo se referencian y practicadas en concepto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, por la adquisición "mortis causa" consecuencia del fallecimiento de D. Julio, en favor de su esposa D<sup>a</sup> LUCIA (en cuanto al usufructo vital) y de sus hijos JAVIER Y ANTONIO (por la nuda propiedad) de una mitad indivisa de la vivienda B sita en Urbanización Los Girasoles nº 100 como consecuencia de la comprobación de las mismas, a tenor de lo dispuesto en el artículo 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, al haberse constatado que se han efectuado mediante la aplicación de las normas reguladoras del Impuesto.</p>							
Autoliquidación 6700/15. Sujeto pasivo: D <sup>a</sup> LUCIA							
Valor suelo	Fecha Adquisición	P. Adquirida	Años/Incremento	Base imponible	Tipo de gravamen	Participación	CUOTA
95393,05	18/02/05	100,00%	9/3,50%	30048,81	30,00%	21,50%	9.583,24 €
Autoliquidación 6701/15. Sujeto pasivo: D. ANTONIO Y JAVIER							
Valor suelo	Fecha Adquisición	P. Adquirida	Años/Incremento	Base imponible	Tipo de gravamen	Participación	CUOTA
95393,05	18/02/05	100,00%	9/3,50%	30048,81	30,00%	21,50%	2569,17 €
Lo que se comunica para su conocimiento y efectos.							

Esta era una situación que ya contemplábamos y que así se la hicimos saber a nuestra cliente. Concluyendo que deberemos acudir a la vía judicial para la obtención de un pronunciamiento favorable.

### 3.9.- SOLUCIÓN EN VÍA JUDICIAL.

Es muy probable que ya en vía judicial obtengamos una sentencia condenatoria favorable por la que se estime nuestra reclamación.

Si bien, esta no será una encomienda propia del Gestor Administrativo, o sí, dependiendo del tipo de servicios que prestemos en nuestra Asesoría.

Entendemos que podrían darse dos situaciones:

- A) Caso de que podamos llevar a cabo una reclamación en vía judicial porque nos encontramos habilitados para tal fin.
- B) Caso en que por no estar habilitados como abogados en ejercicio debamos derivar el asunto o informar a Dña. Lucía de cómo proceder al respecto.

En ambos casos la solución será la misma: Plantear un recurso contencioso administrativo contra el acto por el que se resuelve la desestimación de la solicitud de Lucía ante el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Zaragoza.

Tenemos algunos ejemplos de Sentencias de algunos de estos Juzgados que ya en primera instancia han resuelto a favor del contribuyente condenando a los Ayuntamientos a la devolución al interesado de las cantidades pagadas en cumplimiento de la obligación tributaria derivada del IIVTNU y al pago de los intereses del artículo 26 LGT desde la fecha de cada pago.

Por ejemplo podemos citar la **Sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 3 de Zaragoza nº 76/2017 de 27 de marzo de 2017** por la que se estima el recurso planteado por el obligado tributario y cuyo fallo se reconoce el derecho de los interesados a que el Ayuntamiento de Zaragoza les reintegre la cantidad correspondiente por tales autoliquidaciones, y cuyo fundamento principal sirve como base a dicho pronunciamiento. Para el caso presente nos es muy interesante el contenido de la Sentencia que destacamos y que es como sigue:

Es cierto que el **valor catastral** correspondiente al suelo se ha incrementado entre el momento de la compra y el de la venta; pero no es elemento suficiente para desvirtuar las consideraciones precedentes **ya que las revisiones catastrales son de 1997 y 2013**, por lo que no se refiere al período de tiempo analizado (2005 y 2015). Es decir, se toma el año 2005 la situación de varios años atrás, período de tiempo en que se produjo un incremento muy importante del precio del suelo, como es notorio, justo antes del estallido de la burbuja inmobiliaria, mantenida aún más en Zaragoza gracias a la Expo 2008.

**Quinto.- El contenido del fallo de la presente sentencia.-** De esta forma, la actuación administrativa, al haber liquidado el impuesto sin la existencia de incremento del valor del terreno, lo que supone que no se ha producido el hecho imponible del IIVTNU, ha vulnerado la normativa indicada, y por ello, de conformidad

### 3.10.- DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

Nos ha quedado claro que necesitaremos por el momento un pronunciamiento judicial para la devolución de las cantidades que por este impuesto hayamos ingresado incorrectamente a las arcas municipales.

Una vez obtenida dicha sentencia tendremos que volver a acudir al procedimiento especial contenido en la LGT para la devolución de ingresos indebidos del artículo 221 que hemos desarrollado en el apartado 3.7 pero en este caso ya deberemos exigir el cumplimiento de lo acordado en Sentencia.

En este caso la devolución será mucho más ágil y el interesado verá en su cuenta corriente el ingreso efectuado por la Administración correspondiente a dichas cantidades.

#### **-4- CONCLUSIONES**

La primera vez que oí hablar de este impuesto y escuché algo sobre su cálculo di por sentado de que lo que realmente se trataba de gravar era la diferencia entre el valor de adquisición (VA) y el valor de transmisión (VT), -de hecho- creo que es un razonamiento lógico al que parece que llegamos sin hacer mucho esfuerzo y que tiene su causa en el cálculo del resto de impuestos en los que la regla general, a grandes rasgos viene a constituirse siempre por “Ingresos menos Gastos” (I-G).

Sin embargo, el método de cuantificación de la cuota que el contribuyente ha de ingresar por tal concepto no responde a dicha lógica sino que sus reglas de cálculo tienen como base un método objetivo de valoración que parte del valor catastral del suelo de la citada finca urbana y que, en mi opinión, esta premisa debería poder ser “iuris tantum” para que el obligado tributario tuviera la opción de contradecir lo que la administración entiende como una plusvalía dado que según hemos visto la administración considera que los incrementos que sufren los valores catastrales traen causa en mejoras públicas que han revalorizado el suelo urbano.

Este método objetivo roza con el principio de capacidad económica, ¿es esto lo que el legislador pretendía conseguir con este impuesto? Quizá no fuera esta la finalidad de nuestras normas en origen pero dicha finalidad ha podido degenerar depositando en los entes locales la posibilidad de creación de ordenanzas que desarrollen la regulación de estos tipos impositivos.

Pudiera ser que los Ayuntamientos, en aras al buen sostenimiento de sus arcas municipales y siempre con sujeción a lo dispuesto en el TRLHL encontrara un sitio en los valores catastrales para poder obtener un resultado a ingresar en la totalidad de liquidaciones y autoliquidaciones derivadas de este impuesto que no siempre se correspondían con la realidad del obligado tributario y su riqueza o capacidad económica.

En el presente caso hemos comprobado que no ha sido suficiente la mera comparecencia del interesado ante la Administración para solicitar que se hiciera



justicia con respecto a las liquidaciones que pagaron por el impuesto tras el fallecimiento de su padre y esposo por no responder a una justa expresión de riqueza. Ha sido necesario acudir a la vía judicial y un procedimiento largo y costoso para conseguir demostrar que los 4.500,00€ abonados por este concepto eran claramente abusivos en el contexto social y económico en el que nos encontramos.

Por un lado, a lo largo de nuestras asignaturas de Derecho público, estudiamos que la administración lo que pretende es dar facilidades y regular a través del derecho público los servicios públicos para mejorar la vida de los ciudadanos y con esa finalidad la constitución dota a las Administraciones públicas de competencias para desempeñar dichas labores. Así los municipios adquieren capacidad para el desarrollo de sus propias normas en forma de ordenanzas y también para la gestión y recaudación de sus propios tributos.

Por un lado, la ley nos garantiza que el sistema tributario se regirá por unos principios básicos para que el sostenimiento del gasto público sea conforme a la igualdad, proporcionalidad, capacidad tributaria y no confiscatoriedad, pero este aspecto ha degenerado hasta el punto de que el desarrollo normativo de los entes locales desnaturaliza el sentido inicial que pretendía el legislador.

Quizá por un contexto de crisis económica en la que los Ayuntamientos no gozaban de una buena situación financiera, exceso de deuda pública u otros condicionantes se estaban practicando unas liquidaciones o comprobaciones de autoliquidaciones francamente abusivas con base en una supuesta legalidad vigente, pero lo cierto es que dicha actividad estaba alcanzando en alguno de los supuestos un carácter totalmente confiscatorio, así es como lo hemos podido ver en el caso en el que nos ocupa.

Los clientes de nuestro caso tributaron por la misma vivienda en el momento de su adquisición en el 2005, con el 8% por el impuesto de transmisiones: casi unos 28.800€ por ser sujeto pasivo el comprador o adquirente del inmueble. Pagaron anualmente unos 800,00€ del Impuesto de bienes inmuebles, lo que en 13 años de titularidad asciende a la cantidad de 10.400,00€, y al adquirir por herencia la parte de D. Julio, tuvieron que liquidar el ISYD y la plusvalía en los que en ambos se tributa por dicha vivienda, concretamente por la plusvalía han abonado 4.500,00€ entre la esposa y los hijos del causante. Además si en el futuro desean vender o transmitir dicho inmueble tendrán que volver a tributar por la operación y no habrá habido ninguna



modificación en los titulares del derecho de la propiedad fuera de la misma familia. En total y sólo en concepto de impuestos esta familia ha abonado al Tesoro Público por esta vivienda un total de 43.700,00€ en los 13 años que han sido sus propietarios hasta el fallecimiento de su padre, cuestión esta que, en mi opinión, escapa con mucho de la que el legislador pretendía en la Constitución del 78 ni en la elaboración del sistema tributario, pues podría verse vulnerado el derecho a la propiedad con estos gravámenes tan elevados que se les exige a los contribuyentes y que una vez más rozan los límites de la finalidad confiscatoria que queda absolutamente prohibida por el artículo 31.1 de la CE.

A este respecto los Ayuntamientos que son quienes tienen la potestad de gestionar y recaudar las cantidades de este impuesto tampoco han facilitado al ciudadano de a pie la devolución de estas cantidades, siempre amparándose en criterios legales y en falta de capacidad pero lo cierto es que, a mi juicio, podrían haber aplicado algo más de justicia material en la comprobación de valores catastrales, o la introducción de coeficientes moduladores de dichos valores confeccionados anualmente que fueran acordes a las fluctuaciones del mercado inmobiliario. Está claro que esta posición no les interesaba, pues las cantidades resultantes de las liquidaciones del IIVTNU van directamente a las arcas municipales.

Una de las consultas vinculantes que hemos citado indicaba que este impuesto fue creado para conseguir que los titulares de fincas que se habían visto revalorizadas con ocasión de una mejora en sus servicios públicos pudieran de algún modo devolver parte de dicha revalorización sometiéndola a gravamen.

Lo cierto es que de las normas que regulan el impuesto y las ordenanzas municipales no cabe deducir que lo que se pretenda es eso pues hemos comprobado que de las reglas de cálculo del impuesto siempre va a resultar una liquidación a ingresar en las arcas públicas y en ningún caso se hace referencia a si se han revalorizado las fincas con objeto de alguna mejora de servicios públicos de las que pudieran beneficiarse, o lo que es lo mismo pero a “contrario sensu”, en ningún caso se permitía al ciudadano (hasta la STC 59/17) a la aportación de otros valores que sirvieran para el cálculo de la base imponible. Por lo que, lo que sí cabe afirmar es que a la vista de estas normas el IIVTNU es un tributo que se paga cuando se transmite la titularidad de una finca, aunque no se haya incrementado su valor. Esta afirmación podría ser arriesgada dado que podría verse el mismo hecho imponible gravado por dos impuestos: el IIVTNU y

el ITP, lo cual sería contrario al principio de doble imposición. Entonces, para separarlos y diferenciarlos y que todavía hubiera una parte que gravar se impusieron unos criterios objetivos de cuantificación y cálculo que, como hemos visto, también rozan la finalidad confiscatoria en el momento en que parten de una ficción jurídica para someter a tributación una situación irreal y resultar siempre una cuota a pagar.

Dicho esto, y a sabiendas de que el Derecho pretende adecuarse a las circunstancias sociales, ha sido necesario que los Tribunales se hicieran con la resolución de la inconstitucionalidad de la plusvalía para ajustar este impuesto a la exigencias de la realidad inmobiliaria.

A raíz de estas Sentencias ya está preparado el borrador para la modificación de la TRLRHL el cual esperamos que recoja todas estas impresiones con la finalidad de dotar de realidad económica al sistema tributario de los entes locales y de hacer justicia en beneficio de los ciudadanos, principio básico de un Estado de Derecho.

## **-5- BIBLIOGRAFÍA**

### **5.1. Revistas:**

VICENTE DE LA CASA, F. “Los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad como límite a la concurrencia de tributos”, CRONICA TRIBUTARIA, NUM. 144/2012 (149-175) (págs. 149 a 175).

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E.M., “El principio de no confiscatoriedad y su incidencia en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en la Unión europea” Revista Quincena Fiscal num.3/2018 Editorial Aranzadi (Páginas 4 a 9).

GARRIDO, M.A. “Las plusvalías municipales tras las sentencias del Constitucional” IURIS&LEX (elEconomista), nº 27, 10 de Noviembre de 2017.

### **5.2. Libros**

FERNÁNDEZ PAVÉS, MJ. “¿En qué situación está el impuesto de la plusvalía?”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.

**-6- ANEXOS**

**ANEXO I Y II**

Liquidación de ANTONIO Y JAVIER, y de LUCÍA sobre el supuesto de hecho

**ANEXO III**

Tabla de precios medios del suelo por metro cuadro por Comunidades Autónomas y por provincias de la web del Ministerio de fomento ([www.fomento.gob.es/be2/sedal/36400500.XLS](http://www.fomento.gob.es/be2/sedal/36400500.XLS))

**ANEXO IV**

Sentencia nº 59/2017 de 11 de mayo de 2017

**ANEXO V**

- A) D.G.T. Núm. Consulta V0153-14
- B) D.G.T. Num. Consulta 0022-18

**ANEXO VI**

Proposición de Ley de Haciendas Locales.

**ANEXO VII**

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia num. 1163/2018 de 9 julio

**ANEXO VIII**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de fecha 22 de Diciembre de 2016 dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo.